

ARRÊT DE LA COUR (troisième chambre)

30 mars 2006 *

Dans l'affaire C-451/03,

ayant pour objet une demande de décision préjudicielle au titre de l'article 234 CE, introduite par la Corte d'appello di Milano (Italie), par décision du 15 octobre 2003, parvenue à la Cour le 27 octobre 2003, dans la procédure

Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl

contre

Giuseppe Calafiori,

en présence de:

Pubblico Ministero,

* Langue de procédure: l'italien.

LA COUR (troisième chambre),

composée de M. A. Rosas, président de chambre, MM. J. Malenovský, S. von Bahr (rapporteur), A. Borg Barthet et U. Lõhmus, juges,

avocat général: M. D. Ruiz-Jarabo Colomer,
greffier: M^{me} M. Ferreira, administrateur principal,

vu la procédure écrite et à la suite de l'audience du 25 mai 2005,

considérant les observations présentées:

- pour Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl, par M^{es} F. Capelli et M. Valcada, avocats,
- pour le gouvernement italien, par M. I. M. Braguglia, en qualité d'agent, assisté de M. D. Del Gaizo, avvocato dello Stato,
- pour la Commission des Communautés européennes, par MM. E. Traversa et V. Di Bucci, en qualité d'agents,

ayant entendu l'avocat général en ses conclusions à l'audience du 28 juin 2005,

rend le présent

Arrêt

- 1 La demande de décision préjudicielle porte sur l'interprétation des articles 4 CE, 10 CE, 82 CE, 86 CE et 98 CE en matière de concurrence, des articles 43 CE, 48 CE et 49 CE en matière de droit d'établissement et de libre prestation des services, et de l'article 87 CE en matière d'aides d'État.

- 2 Cette demande a été présentée dans le cadre d'un litige opposant la société Servizi Ausiliari Dottori Commercialisti Srl (ci-après «ADC Servizi») à M. Calafiori, notaire, au sujet du refus de celui-ci de procéder à l'inscription au registre des entreprises de Milan de la décision prise par l'assemblée générale de cette société de modifier les statuts de cette dernière.

Le cadre juridique national

- 3 Le cadre juridique national, tel qu'il résulte de la décision de renvoi, peut être résumé de la manière suivante.

- 4 Le décret législatif n° 241 du 9 juillet 1997, tel que complété par le décret législatif n° 490 du 28 décembre 1998 (ci-après le «décret législatif n° 241/97»), réserve aux seuls centres d'assistance fiscale (ci-après les «CAF») le droit d'exercer certaines activités de conseil et d'assistance en matière fiscale, parmi lesquelles les activités relatives à la déclaration annuelle des revenus des travailleurs salariés et assimilés.

- 5 L'article 34, paragraphe 4, du décret législatif n° 241/97 attribue une compétence exclusive aux CAF en vue de la liquidation de la déclaration fiscale des revenus effectuée selon le modèle simplifié (modèle 730), y compris la remise au contribuable d'une copie de la déclaration remplie et de la fiche d'apurement de l'impôt, ainsi que la communication aux employeurs chargés du recouvrement du résultat de la déclaration en vue de procéder à une compensation à la source et l'envoi des déclarations à l'administration fiscale.

- 6 L'article 35, paragraphe 2, sous b), du décret législatif n° 241/97 réserve en outre aux CAF la compétence de contrôler que les données figurant dans la déclaration sont conformes à ses annexes.

- 7 Les CAF doivent être constitués sous forme de sociétés anonymes qui exercent leur activité sur autorisation du ministère des Finances. Ils ne peuvent être constitués que par les sujets de droit énoncés aux articles 32 et 33 du décret législatif n° 241/97. Il s'agit, notamment, soit des associations patronales, soit des organisations syndicales ou des organisations territoriales déléguées par celles-ci et comptant au minimum 50 000 adhérents, soit de certains employeurs chargés du recouvrement de l'impôt employant au minimum 50 000 salariés, ou encore des associations de travailleurs ayant fondé des institutions de patronage («istituti di patronato») et comptant un minimum de 50 000 adhérents. En ce qui concerne certains des sujets de droit, mentionnés dans le décret législatif n° 241/97, il apparaît que la possibilité de créer des CAF est limitée à ceux qui sont établis en Italie.

- 8 En outre, il est prévu à l'article 33, paragraphe 2, du décret législatif n° 241/97 que les CAF désignent une ou plusieurs personnes responsables de l'assistance fiscale parmi les personnes inscrites à l'ordre des experts-comptables ou à l'ordre des comptables.

- 9 La législation en cause prévoit, pour les activités réservées aux CAF, le versement à ces derniers d'une indemnité, à la charge du budget de l'État, fixée initialement à 25 000 ITL pour chaque déclaration remplie et transmise, et qui s'est élevée ultérieurement à environ 14 euros.

Le litige au principal

- 10 ADC Servizi, établie à Milan, avait pour objet l'assistance et la prestation de conseils en matière comptable et administrative.
- 11 Le 25 février 2003, l'assemblée générale extraordinaire de cette société a décidé d'approuver l'adoption de nouveaux statuts afin de tenir compte du fait que la société exerçait également des activités d'assistance fiscale en faveur des entreprises, des travailleurs et assimilés ainsi que des retraités.
- 12 Le notaire verbalisateur, M. Calafiori, a refusé de procéder à l'inscription de cette décision au registre des entreprises de Milan au motif que la modification des statuts autorisant la société à exercer lesdites activités d'assistance fiscale était, selon lui, contraire à l'article 34 du décret législatif n° 241/97.
- 13 ADC Servizi a demandé au Tribunale di Milano d'ordonner l'inscription de ladite décision au registre des entreprises de Milan. Par ordonnance du 15 mai 2003, cette juridiction a rejeté le recours.

- 14 ADC Servizi a fait appel de cette ordonnance devant la Corte d'appello di Milano au motif que, en réservant de manière exclusive aux CAF certaines activités de conseil et d'assistance fiscale, les dispositions du décret législatif n° 241/97 étaient contraires au traité CE.
- 15 La Corte d'appello di Milano estime que la solution à apporter au litige pendant devant elle soulève des questions relatives à l'interprétation du droit communautaire.
- 16 Elle indique, tout d'abord, que les travailleurs salariés, les retraités et les personnes assimilées sont amenés à s'adresser aux CAF également pour des questions qui ne sont pas réservées à ces organismes par la réglementation en cause, ce qui a pour effet de fausser le jeu de la concurrence sur ce marché. Dès lors, le système ainsi créé s'opposerait aux articles 10 CE, 81 CE, 82 CE et 86 CE.
- 17 La Corte d'appello di Milano relève ensuite que le fait de réserver exclusivement la liquidation et la présentation des déclarations des revenus à certains sujets de droit, répondant à des critères précis, constitue non seulement pour l'opérateur économique national, mais également pour l'opérateur établi dans un autre État membre, un obstacle à l'exercice de son activité susceptible de constituer une restriction prohibée par les articles 43 CE, 48 CE et 49 CE.
- 18 Enfin, selon ladite juridiction nationale, il semble que l'indemnité mentionnée au point 9 du présent arrêt, prévue exclusivement en faveur des CAF et à la charge du budget de l'État, tombe sous l'interdiction des articles 87 CE et 88 CE.

Les questions préjudicielles

19 Sur la base de ces considérations, la Corte d'appello di Milano a décidé de surseoir à statuer et de poser à la Cour les questions préjudicielles suivantes:

- «1) Les articles 4 CE, 10 CE, 82 CE, 86 CE et 98 CE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale telle que celle qui résulte du [décret législatif n° 241/97] considérée, notamment, à la lumière des lois coordonnées en matière d'impôts sur les revenus (DPR [décret du président de la République] n° 917, du 22 décembre 1986) et de la loi n° 413 du 30 décembre 1991, qui réserve de manière exclusive le droit d'exercer certaines activités de conseil fiscal à une seule catégorie de sujets de droit, les [...] CAF [...], et dénie aux autres opérateurs économiques du secteur, quoique possédant une habilitation à l'exercice de la profession en matière de conseil fiscal et comptable (les experts-comptables, avocats et autres conseillers du travail et de l'emploi), le droit d'exercer, aux mêmes conditions et selon les mêmes modalités d'exercice, les activités réservées aux CAF?

- 2) Les articles 43 CE, 48 CE et 49 CE doivent-ils être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une législation nationale telle que celle qui résulte du [décret législatif n° 241/97] considérée, notamment, à la lumière des lois coordonnées en matière d'impôts sur les revenus (DPR n° 917 [...]) et de la loi n° 413 du 30 décembre 1991, qui réserve de manière exclusive le droit d'exercer certaines activités de conseil fiscal à une seule catégorie de sujets de droit, les CAF, et dénie aux autres opérateurs économiques du secteur, quoique possédant une habilitation à l'exercice de la profession en matière de conseil fiscal et comptable (les experts-comptables, avocats et autres conseillers du travail et de l'emploi), le droit d'exercer, aux mêmes conditions et selon les mêmes modalités d'exercice, les activités réservées aux CAF?

- 3) L'article 87 CE doit-il être interprété en ce sens qu'une mesure telle que celle édictée par le [décret législatif n° 241/97], en particulier son article 38, qui prévoit le versement en faveur des CAF d'une indemnité à la charge du budget de l'État pour la réalisation des activités visées à l'article 34, paragraphe 4, et à l'article 37, paragraphe 2, dudit décret, constitue une aide d'État?»

Sur la première question

- 20 À titre liminaire, il y a lieu d'indiquer que les articles 4 CE et 98 CE définissent les principes fondamentaux de la politique économique du système communautaire et évoquent le contexte dans lequel s'inscrivent les règles de concurrence aux articles 82 CE et 86 CE. Dans ces conditions, la référence faite par la juridiction nationale aux articles 4 CE et 98 CE n'appelle pas de réponse distincte de celle qui sera donnée au sujet de l'interprétation des articles 82 CE et 86 CE.
- 21 Il convient dès lors de constater que, par sa première question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 82 CE et 86 CE s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui réserve de manière exclusive aux CAF le droit d'exercer certaines activités de conseil et d'assistance en matière fiscale.
- 22 À cet égard, il y a lieu de rappeler que, conformément à l'article 82 CE, il est interdit, pour une ou plusieurs entreprises, d'exploiter de façon abusive une position dominante sur le marché commun ou dans une partie substantielle de celui-ci.
- 23 Il convient également de préciser que le simple fait de créer une position dominante par l'octroi de droits spéciaux ou exclusifs au sens de l'article 86, paragraphe 1, CE n'est pas, en tant que tel, incompatible avec l'article 82 CE. Un État membre

n'enfreint les interdictions édictées par ces deux dispositions que lorsque l'entreprise en cause est amenée, par le simple exercice des droits spéciaux ou exclusifs qui lui ont été conférés, à exploiter sa position dominante de façon abusive ou lorsque ces droits sont susceptibles de créer une situation dans laquelle cette entreprise est amenée à commettre de tels abus (arrêt du 25 octobre 2001, *Ambulanz Glöckner*, C-475/99, Rec. p. I-8089, point 39).

24 Par conséquent, la question se pose de savoir non seulement si la réglementation nationale a eu pour effet d'octroyer aux CAF des droits spéciaux ou exclusifs au sens de l'article 86, paragraphe 1, CE, mais également si une telle réglementation a pu conduire à un abus de position dominante.

25 Or, il y a lieu de relever que, indépendamment de la question de savoir si de tels droits spéciaux ou exclusifs ont été conférés aux CAF par la réglementation nationale, ni la décision de renvoi ni les observations écrites ne fournissent à la Cour les éléments de fait et de droit qui lui permettraient de déterminer si les conditions relatives à l'existence d'une position dominante ou d'un comportement abusif, au sens de l'article 82 CE, sont remplies.

26 Dans ces conditions, la Cour n'est pas en mesure de répondre utilement à la première question.

Sur la deuxième question

27 Par sa deuxième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si les articles 43 CE et 49 CE s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui réserve de manière exclusive aux CAF le droit d'exercer certaines activités de conseil et d'assistance en matière fiscale.

- 28 À titre liminaire, il y a lieu d'indiquer que le gouvernement italien fait valoir que cette question est irrecevable dans la mesure où l'ensemble des éléments de l'activité en cause au principal se cantonnent à l'intérieur d'un seul État membre.
- 29 À cet égard, il convient d'observer qu'une réponse peut néanmoins être utile à la juridiction de renvoi, notamment dans l'hypothèse où son droit national imposerait, dans une procédure telle que celle de l'espèce, de faire bénéficier un ressortissant italien des mêmes droits que ceux qu'un ressortissant d'un autre État membre tirerait du droit communautaire dans la même situation (voir ordonnance du 17 février 2005, Mauri, C-250/03, Rec. p. I-1267, point 21).
- 30 Il y a donc lieu d'examiner si les dispositions du traité, dont l'interprétation est sollicitée, s'opposent à l'application d'une réglementation nationale telle que celle en cause au principal, dans la mesure où elle serait appliquée à des personnes résidant dans d'autres États membres.
- 31 À titre liminaire, il convient de rappeler que les articles 43 CE et 49 CE imposent la suppression des restrictions à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services et que doivent être considérées comme de telles restrictions toutes les mesures qui interdisent, gênent ou rendent moins attrayant l'exercice de ces libertés (voir, notamment, arrêt du 15 janvier 2002, Commission/Italie, C-439/99, Rec. p. I-305, point 22).
- 32 À cet égard, il ressort de la décision de renvoi que le décret législatif n° 241/97 attribue une compétence exclusive aux CAF d'offrir aux contribuables certains services de conseil et d'assistance en matière fiscale et, notamment, des services d'assistance fiscale aux travailleurs salariés et aux personnes assimilées relatifs à l'établissement du modèle simplifié de la déclaration fiscale.

- 33 En ce qui concerne la libre prestation de services, une telle réglementation nationale, en réservant ces activités aux CAF, empêche totalement l'accès au marché des services en cause aux opérateurs économiques établis dans d'autres États membres.
- 34 S'agissant de la liberté d'établissement, une telle réglementation, en limitant la possibilité de constituer des CAF à certains sujets de droit remplissant des conditions strictes et, ainsi qu'il découle des informations fournies, à certains de ces sujets ayant leur siège en Italie, est susceptible de rendre plus difficile, voire d'empêcher totalement, l'exercice par les opérateurs économiques en provenance d'autres États membres de leur droit de s'établir en Italie dans le but de fournir les services en question.
- 35 Dans ces conditions, l'attribution d'une compétence exclusive aux CAF d'offrir certains services de conseil et d'assistance fiscale constitue une restriction à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services, prohibée, en principe, par les articles 43 CE et 49 CE.
- 36 Les dispositions de la réglementation nationale qui limitent la possibilité de créer des CAF à certains sujets de droit déjà établis en Italie sont discriminatoires. De telles dispositions ne sauraient être justifiées que par des raisons d'ordre public, de sécurité publique et de santé publique, prévues aux articles 46 CE et 55 CE, qui n'ont pas été invoquées en l'espèce (arrêt du 29 mai 2001, Commission/Italie, C-263/99, Rec. p. I-4195, point 15).
- 37 En revanche, les dispositions de la réglementation nationale en cause qui s'appliquent à toute personne ou entreprise exerçant une activité sur le territoire de l'État membre d'accueil peuvent être justifiées lorsqu'elles répondent à des raisons impérieuses d'intérêt général, pour autant qu'elles soient propres à garantir la réalisation de l'objectif qu'elles poursuivent et n'aillent pas au-delà de ce qui est nécessaire pour l'atteindre (voir arrêt du 17 octobre 2002, Payroll e.a., C-79/01, Rec. p. I-8923, point 28 et jurisprudence citée).

- 38 À cet égard, il y a lieu de relever que l'intérêt général lié à la protection des destinataires des services en question contre un préjudice qu'ils pourraient subir du fait de services fournis par des personnes qui n'auraient pas les qualifications professionnelles ou morales nécessaires est susceptible de justifier une restriction à la liberté d'établissement et à la libre prestation de services (voir, en ce sens, arrêt du 25 juillet 1991, Säger, C-76/90, Rec. p. I-4221, points 15 à 17).
- 39 Or, ainsi que M. l'avocat général l'a souligné au point 49 de ses conclusions, certains des services réservés aux CAF, tels que la remise d'une copie de la déclaration fiscale et de la fiche d'apurement de l'impôt, l'envoi des déclarations fiscales à l'administration fiscale ainsi que la communication aux employeurs chargés du recouvrement du résultat de la déclaration fiscale, ont, pour l'essentiel, un caractère simple et n'exigent pas de qualifications professionnelles spécifiques.
- 40 Il est évident que la nature de ces services ne saurait justifier une limitation de leur exercice aux seuls titulaires d'une qualification professionnelle particulière.
- 41 Si certaines tâches réservées aux CAF s'avèrent en revanche plus complexes, à savoir, notamment, le contrôle de la conformité des informations fournies dans la déclaration fiscale avec ses annexes, il n'apparaît pas que les organismes autorisés à constituer des CAF offrent des garanties de compétences professionnelles particulières afin d'accomplir ces tâches.
- 42 Ainsi qu'il résulte de la décision de renvoi, conformément à l'article 33, paragraphe 2, du décret législatif n° 241/97, les CAF désignent les personnes responsables pour l'accomplissement de ces tâches parmi les personnes inscrites à l'ordre des experts-comptables ou à l'ordre des comptables, à savoir des professionnels ne pouvant pas offrir, en leur nom propre, les services réservés aux CAF.

- 43 À la lumière de ces circonstances, il n'apparaît pas que les dispositions du décret législatif n° 241/97, en attribuant une compétence exclusive aux CAF d'offrir certains services de conseil et d'assistance en matière fiscale, sont propres à garantir l'intérêt général mentionné au point 38 du présent arrêt.
- 44 À l'audience, le gouvernement italien a fait valoir que la réglementation nationale en question est, en tout état de cause, justifiée en vertu des articles 45, premier alinéa, CE et 55 CE aux termes desquels la liberté d'établissement et la libre prestation des services ne s'appliquent pas aux activités participant à l'exercice de l'autorité publique.
- 45 À cet égard, il convient de rappeler que, en tant que dérogation à la règle fondamentale de la liberté d'établissement, les articles 45 CE et 55 CE doivent recevoir une interprétation qui limite leur portée à ce qui est strictement nécessaire pour sauvegarder les intérêts que cette disposition permet aux États membres de protéger (arrêts du 15 mars 1988, Commission/Grèce, 147/86, Rec. p. 1637, point 7, et du 29 octobre 1998, Commission/Espagne, C-114/97, Rec. p. I-6717, point 34).
- 46 Ainsi, selon une jurisprudence constante, la dérogation prévue par ces articles doit être restreinte aux activités qui, prises en elles-mêmes, constituent une participation directe et spécifique à l'exercice de l'autorité publique (arrêts du 21 juin 1974, Reyners, 2/74, Rec. p. 631, point 45; du 13 juillet 1993, Thijssen, C-42/92, Rec. p. I-4047, point 8; Commission/Espagne, précité, point 35, et du 31 mai 2001, Commission/Italie, C-283/99, Rec. p. I-4363, point 20).
- 47 Il y a lieu de constater que le contrôle de la conformité des informations figurant dans la déclaration fiscale par rapport aux annexes de celle-ci, même s'il est en réalité rarement remis en cause par l'administration fiscale, ne constitue pas une participation directe et spécifique de l'exercice de l'autorité publique, mais une mesure destinée à préparer ou à faciliter l'accomplissement des tâches incombant à l'administration fiscale.

- 48 Il en est de même en ce qui concerne les autres tâches, énoncées aux articles 34 et 35 du décret législatif n° 241/97 et mentionnées par la juridiction nationale dans sa décision de renvoi, à savoir la remise au contribuable d'une copie de la déclaration fiscale remplie et de la fiche d'apurement de l'impôt, ainsi que la communication du résultat des déclarations fiscales aux employeurs chargés du recouvrement des impôts et l'envoi des déclarations à l'administration fiscale.
- 49 Il convient dès lors de constater que des activités réservées aux CAF telles que celles visées dans la décision de renvoi ne relèvent pas de la dérogation prévue aux articles 45 CE et 55 CE.
- 50 Compte tenu de ce qui précède, il convient de répondre à la deuxième question que les articles 43 CE et 49 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui réserve de manière exclusive le droit aux CAF d'exercer certaines activités de conseil et d'assistance en matière fiscale.

Sur la troisième question

- 51 À titre liminaire, il y a lieu d'indiquer que, dans sa troisième question, la juridiction de renvoi vise à la fois les dispositions de l'article 38 du décret législatif n° 241/97 relatives au versement d'une rémunération en faveur des CAF, celles de l'article 34, paragraphe 4, de ce même décret concernant les activités d'assistance fiscale fournies par les CAF et celles de l'article 37, paragraphe 2, dudit décret relatives aux activités d'assistance fiscale fournies par d'autres entités.

- 52 Or, la motivation de la décision de cette même juridiction porte uniquement sur le versement d'une rémunération en faveur des CAF.
- 53 Dans ces circonstances, il y a lieu de limiter l'examen de la troisième question à la rémunération versée aux CAF conformément aux articles 34, paragraphe 4, et 38, paragraphe 1, du décret législatif n° 241/97.
- 54 Il convient dès lors de constater que, par sa troisième question, la juridiction de renvoi demande, en substance, si une rémunération telle que celle perçue par les CAF pour l'élaboration et la transmission d'une déclaration fiscale, conformément aux articles 34, paragraphe 4, et 38, paragraphe 1, du décret législatif n° 241/97 constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.
- 55 À titre liminaire, il y a lieu de rappeler que, selon une jurisprudence constante, la qualification d'«aide» requiert que toutes les conditions visées à cette disposition soient remplies (voir arrêts du 21 mars 1990, Belgique/Commission, dit «Tubemeuse», C-142/87, Rec. p. I-959, point 25; du 14 septembre 1994, Espagne/Commission, C-278/92 à C-280/92, Rec. p. I-4103, point 20; du 16 mai 2002, France/Commission, C-482/99, Rec. p. I-4397, point 68, et du 24 juillet 2003, Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg, C-280/00, Rec. p. I-7747, point 74).
- 56 Premièrement, il doit s'agir d'une intervention de l'État ou au moyen de ressources d'État. Deuxièmement, cette intervention doit être susceptible d'affecter les échanges entre États membres. Troisièmement, elle doit accorder un avantage à son bénéficiaire. Quatrièmement, elle doit fausser ou menacer de fausser la concurrence.

- 57 En ce qui concerne la première condition, celle-ci est remplie dès lors que la rémunération prévue à l'article 38, paragraphe 1, du décret législatif n° 241/97 est à la charge du budget de l'État.
- 58 Quant à la deuxième condition, il y a lieu de relever que des montants importants sont susceptibles d'être versés aux CAF au titre de l'article 38, paragraphe 1, du décret législatif n° 241/97 et que des opérateurs économiques en provenance d'autres États membres pourraient être autorisés à créer des CAF bénéficiant de ces montants. Dans de telles circonstances, la mesure en question est susceptible d'affecter les échanges commerciaux entre les États membres.
- 59 S'agissant des troisième et quatrième conditions, il convient de rappeler que sont considérées comme des aides les interventions qui, sous quelque forme que ce soit, sont susceptibles de favoriser directement ou indirectement des entreprises ou qui doivent être considérées comme un avantage économique que l'entreprise bénéficiaire n'aurait pas obtenu dans des conditions normales de marché (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 84).
- 60 En revanche, dans la mesure où une intervention étatique doit être considérée comme une compensation représentant la contrepartie des prestations effectuées par les entreprises bénéficiaires pour exécuter des obligations de service public, de sorte que ces entreprises ne profitent pas, en réalité, d'un avantage financier et que ladite intervention n'a donc pas pour effet de mettre ces entreprises dans une position concurrentielle plus favorable par rapport aux entreprises concurrentes, une telle intervention ne relève pas de l'article 87, paragraphe 1, CE (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 87).
- 61 Cependant, pour que, dans un cas concret, une telle compensation puisse échapper à la qualification d'aide d'État, un certain nombre de conditions doivent être réunies (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 88).

- 62 Premièrement, l'entreprise bénéficiaire d'une telle compensation doit effectivement être chargée de l'exécution d'obligations de service public et ces obligations doivent être clairement définies (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 89).
- 63 À cet égard, il n'est pas exclu qu'un État membre puisse qualifier de «service public» les services d'assistance fiscale fournis par les CAF, conformément à l'article 34, paragraphe 4, du décret législatif n° 241/97, aux travailleurs salariés et à des personnes assimilées qui visent à aider les contribuables à remplir leurs obligations fiscales et à faciliter l'accomplissement des tâches qui incombent aux autorités fiscales.
- 64 Deuxièmement, les paramètres sur la base desquels est calculée la compensation doivent être préalablement établis de manière objective et transparente, afin d'éviter qu'elle ne comporte un avantage économique susceptible de favoriser l'entreprise bénéficiaire par rapport à des entreprises concurrentes (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 90).
- 65 À cet égard, il apparaît que la compensation qui a été fixée à environ 14 euros pour chaque déclaration élaborée et transmise à l'administration fiscale est susceptible de satisfaire à cette condition.
- 66 Troisièmement, la compensation ne saurait dépasser ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 92).

- 67 Quatrièmement, elle devrait être déterminée sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement dotée de moyens nécessaires afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations (arrêt *Altmark Trans et Regierungspräsidium Magdeburg*, précité, point 93).
- 68 L'examen de ces deux dernières conditions relatives au niveau de la rémunération en question nécessite une appréciation des faits du litige au principal.
- 69 À cet égard, il y a lieu de rappeler que la Cour n'est pas compétente pour apprécier les faits au principal ou pour appliquer à des mesures ou à des situations nationales les règles communautaires dont elle a donné l'interprétation, ces questions relevant de la compétence exclusive de la juridiction nationale (voir arrêts du 19 décembre 1968, *Salgoil*, 13/68, Rec. p. 661, 672; du 23 janvier 1975, *Van der Hulst*, 51/74, Rec. p. 79, point 12; du 8 février 1990, *Shipping and Forwarding Enterprise Safe*, C-320/88, Rec. p. I-285, point 11; du 5 octobre 1999, *Lirussi et Bizzaro*, C-175/98 et C-177/98, Rec. p. I-6881, point 38, et du 15 mai 2003, *RAR*, C-282/00, Rec. p. I-4741, point 47).
- 70 Il appartient donc à la juridiction nationale d'apprécier, à la lumière des faits au principal, si la rémunération prévue à l'article 38, paragraphe 1, du décret législatif n° 241/97 constitue une aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE.
- 71 Dans ce contexte, il convient également d'indiquer que la juridiction nationale n'est pas compétente pour apprécier la compatibilité des mesures d'aides ou d'un régime d'aides avec le marché commun. Cette appréciation relève de la compétence exclusive de la Commission des Communautés européennes, agissant sous le contrôle du juge communautaire (voir arrêts du 21 novembre 1991, *Fédération nationale du commerce extérieur des produits alimentaires et Syndicat national des*

négociants et transformateurs de saumon, C-354/90, Rec. p. I-5505, point 14; du 11 juillet 1996, SFEI e.a., C-39/94, Rec. p. I-3547, point 42, et du 17 juin 1999, Piaggio, C-295/97, Rec. p. I-3735, point 31).

72 Compte tenu de ce qui précède, il y a lieu de répondre à la troisième question qu'une mesure par laquelle un État membre prévoit le versement d'une compensation à la charge du budget de l'État en faveur de certaines entreprises chargées d'assister les contribuables, en ce qui concerne l'élaboration et la transmission des déclarations fiscales à l'administration fiscale, doit être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE lorsque:

- le niveau de la compensation dépasse ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations, et
- la compensation n'est pas déterminée sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement dotée de moyens nécessaires afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations.

Sur les dépens

73 La procédure revêtant, à l'égard des parties au principal, le caractère d'un incident soulevé devant la juridiction de renvoi, il appartient à celle-ci de statuer sur les dépens. Les frais exposés pour soumettre des observations à la Cour, autres que ceux desdites parties, ne peuvent faire l'objet d'un remboursement.

Par ces motifs, la Cour (troisième chambre) dit pour droit:

- 1) **Les articles 43 CE et 49 CE doivent être interprétés en ce sens qu'ils s'opposent à une réglementation nationale telle que celle en cause au principal qui réserve de manière exclusive le droit aux centres d'assistance fiscale d'exercer certaines activités de conseil et d'assistance en matière fiscale.**

- 2) **Une mesure par laquelle un État membre prévoit le versement d'une compensation à la charge du budget de l'État en faveur de certaines entreprises chargées d'assister les contribuables, en ce qui concerne l'élaboration et la transmission des déclarations fiscales à l'administration fiscale, doit être qualifiée d'aide d'État au sens de l'article 87, paragraphe 1, CE lorsque:**
 - **le niveau de la compensation dépasse ce qui est nécessaire pour couvrir tout ou partie des coûts occasionnés par l'exécution des obligations de service public, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations, et**

 - **la compensation n'est pas déterminée sur la base d'une analyse des coûts qu'une entreprise moyenne, bien gérée et adéquatement dotée de moyens nécessaires afin de pouvoir satisfaire aux exigences de service public requises, aurait encourus pour exécuter ces obligations, en tenant compte des recettes y relatives ainsi que d'un bénéfice raisonnable pour l'exécution de ces obligations.**

Signatures